

La cessione dei terreni edificabili ricevuti in donazione

Controversa la determinazione della base imponibile che ne deriva dopo le modifiche all'art. 68 del TUIR introdotte dal DL n. 223/2006

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Patrizia MARRA

In via generale occorre premettere che, nell'ipotesi in cui un soggetto persona fisica non titolare di reddito d'impresa, ovvero un ente non commerciale o una società semplice, donino un immobile, **mancando un corrispettivo** a fronte della cessione, **non** vi è alcuna **tassazione** per il donante.

Ciò posto, per quanto riguarda la donazione di immobili, i commi 38 e 39 del DL n. 223 del 4 luglio 2006 hanno introdotto rilevanti modifiche alle disposizioni contenute negli articoli 67 e 68 del TUIR, disponendo che nell'ipotesi di **donazione di immobile**, il donatario, in caso di cessione, per evitare la tassazione, deve attendere **cinque anni** dalla data di acquisizione dell'immobile stesso, potendo cumulare tuttavia il periodo di possesso in capo al donante.

Questa disposizione, ad ogni modo, **non** si applica alle **aree edificabili**, dal momento che sono assoggettate a tassazione "in ogni caso, le **plusvalenze** realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", a prescindere dal periodo di possesso e dalla modalità con cui si è divenuti proprietari del terreno (acquisto a titolo oneroso, successione ereditaria, donazione).

Se è chiaro, dunque, che il *capital gain* in caso di cessione da parte del donatario è assoggettato a tassazione, **meno chiara** è la modalità di **determinazione della plusvalenza**.

Ciò in quanto, nell'ambito dell'articolo 68 del TUIR, coesistono due disposizioni, tra loro contraddittorie, che disciplinano la tassazione degli immobili:

- il secondo periodo del comma 1, introdotto dal citato DL n. 223/2006, secondo cui: "per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come **prezzo di acquisto**... quello **sostenuto dal donante**. Ebbene, la predetta lett. b) comprende anche gli immobili aree edificabili".

- il comma 2 del citato articolo 68, presente da prima dell'emanazione del DL n. 223/2006, il quale stabilisce che "per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il **valore dichiarato** nelle relative denunce ed atti registrati".

La differenza è sostanziale poiché nel **primo caso** presumibilmente la **base imponibile** risulterà **superiore** rispetto alla seconda ipotesi, posto che si fa riferimento ad un valore (il costo d'acquisto sostenuto dal donante) che è risalente rispetto al più recente atto di donazione del terreno. Infatti, in

caso di donazione, il valore del terreno edificabile ai fini di quest'ultima imposta (articolo 14, comma 1, lett. A) del DLgs. n. 346/1990 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), è costituito dal **valore venale in comune commercio** alla data di apertura della successione (nel caso di specie, alla data della donazione). Senza trascurare che, laddove il valore della donazione così determinato non dovesse superare la franchigia di 1 milione di euro prevista per coniuge e parenti in linea retta fermo restando "il valore dichiarato" nell'atto di donazione, non si avrebbe alcuna tassazione ai fini dell'imposta di donazione.

Lo studio n. 265-2007/T del Consiglio Nazionale del Notariato, pur non prendendo una definitiva posizione sulla specifica questione, ha fatto notare che "sul piano letterale sembrerebbe che la novella di cui al DL 223/2006 **non abbia inciso** sul criterio specifico per i **terreni edificabili**, ragione per la quale resterebbe tuttora in vigore il criterio di determinazione del valore iniziale dichiarato nell'atto di donazione. E questo, nonostante un'ermeneutica, più legata a (comprensibili) esigenze di equità sostanziale che ad una reale esegesi delle fonti, induca a ritenere implicitamente abrogata la disposizione dell'art. 68 comma 2, siccome incompatibile con la novellata disposizione dell'art. 67 comma 1, lettera b)".

A parere di chi scrive, fermo restando la **mancanza di chiarezza** sul punto, sembra possa deporre a favore della (vantaggiosa) tassazione sulla base del **valore indicato nell'atto di donazione**, la circostanza che il comma 2, facendo esplicito riferimento ai terreni, assume natura di **norma speciale** rispetto al generale disposto del comma 1, che richiama la lett. b) dell'articolo precedente. Insomma, nel comma 1 il riferimento ai terreni non è diretto come nel comma 2, ma mediato per via del rinvio. Inoltre, non si può trascurare che con la donazione si ha comunque una tassazione del maggior valore maturato in capo al donante, talché in caso di immediata successiva cessione del terreno da parte del donatario si verrebbe, seppure nell'ambito di due imposte diverse, ad una doppia tassazione.

Ciò detto, sarebbe utile un **intervento del legislatore** per evitare defaticanti e costosi contenziosi, dal momento che, è evidente, gli interessi dell'erario nel caso di specie configgono con le aspettative del contribuente.